Recopilación de la Jurisprudencia

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Segunda)

de 15 de noviembre de 2012*

«Sexta Directiva IVA — Exenciones — Artículo 13, parte A, apartados 1, letra g), y 2 — Prestaciones directamente relacionadas con la asistencia social y con la seguridad social realizadas por organismos de Derecho público o por otras entidades a las que se reconozca su carácter social — Reconocimiento — Requisitos no aplicables a las entidades que no sean de Derecho público — Facultad de apreciación de los Estados miembros — Límites — Principio de neutralidad fiscal»

En el asunto C-174/11,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el Bundesfinanzhof (Alemania), mediante resolución de 2 de marzo de 2011, recibida en el Tribunal de Justicia el 13 de abril de 2011, en el procedimiento entre

Finanzamt Steglitz

e

Ines Zimmermann,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Segunda),

integrado por el Sr. A. Rosas, en funciones de Presidente de la Sala Segunda, y los Sres. M. Ilešič, U. Lõhmus (Ponente), A. Arabadjiev y C.G. Fernlund, Jueces;

Abogado General: Sr. J. Mazák;

Secretaria: Sra. A. Impellizzeri, administradora;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos y celebrada la vista el 23 de mayo de 2012;

consideradas las observaciones presentadas:

— en nombre de la Sra. Zimmermann, por el Sr. U. Behr, Rechtsanwalt;

— en nombre del Gobierno alemán, por el Sr. T. Henze y la Sra. K. Petersen, en calidad de agentes;

— en nombre de la Comisión Europea, por el Sr. W. Mölls y la Sra. C. Soulay, en calidad de agentes;

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 19 de julio de 2012;

dicta la siguiente

* Lengua de procedimiento: alemán.

Sentencia

1 La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación del artículo 13, parte A, apartados 1, letra g), y 2, letra a), de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios – Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme (DO L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54; en lo sucesivo, «Sexta Directiva»).

2 Dicha petición se presentó en el marco de un litigio entre la Sra. Zimmermann y el Finanzamt Steglitz (Administración tributaria; en lo sucesivo, «Finanzamt») en relación con el impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, «IVA») debido para los ejercicios 1993 y 1994.

Marco jurídico

Derecho de la Unión

3 El artículo 13, parte A, apartado 1, de la Sexta Directiva dispone lo siguiente:

«Sin perjuicio de lo establecido en otras disposiciones comunitarias, los Estados miembros eximirán, en las condiciones por ellos fijadas y a fin de asegurar la aplicación correcta y simple de las exenciones previstas a continuación y de evitar todo posible fraude, evasión o abuso:

[…]

b) las prestaciones de servicios de hospitalización y asistencia sanitaria y las demás relacionadas directamente con las mismas realizadas por entidades de Derecho público o, en condiciones sociales comparables a las que rigen para estas últimas, por establecimientos hospitalarios, centros de cuidados médicos y de diagnóstico y otros establecimientos de la misma naturaleza legalmente reconocidos;

[…]

g) las prestaciones de servicios y las entregas de bienes directamente relacionadas con la asistencia social y con la seguridad social, realizadas por entidades de Derecho público o por otros organismos a los que el Estado miembro de que se trate reconozca su carácter social;

[…]»

4 El artículo 13, parte A, apartado 2, de la Sexta Directiva establece:

«a) Los Estados miembros podrán subordinar, caso por caso, la concesión a organismos que no sean de Derecho público de cada una de las exenciones enunciadas en las letras b), g), h), i), l), m) y n) del apartado 1, al cumplimiento de una o de varias de las condiciones siguientes:

— los organismos de que se trate no deberán tener por objeto la consecución sistemática de beneficios, no pudiéndose distribuir en ningún caso los posibles beneficios, que deberán destinarse al mantenimiento o a la mejora de las prestaciones suministradas;

— deberán ser gestionados y administrados, con carácter esencialmente filantrópico, por personas que no tengan, por sí mismas o por personas interpuestas, ningún interés directo ni indirecto en los resultados de la explotación;

— deberán aplicar unos precios homologados por las autoridades públicas o que no sean superiores a los así homologados o, por lo que se refiere a las actividades no susceptibles de homologación de precios, unos precios inferiores a los exigidos para operaciones análogas por las empresas comerciales sometidas al [IVA];

— las exenciones no deberán ser susceptibles de provocar distorsiones de la competencia en perjuicio de las empresas comerciales sujetas al [IVA];

b) Las prestaciones de servicios y las entregas de bienes estarán excluidas del beneficio de la exención prevista en las letras b), g), h), i), l), m) y n) del apartado 1, si:

— no fueran indispensables para la realización de las operaciones exentas;

— estuvieran esencialmente destinadas a procurar al organismo unos ingresos suplementarios por la realización de operaciones efectuadas en competencia directa con las de las empresas comerciales sometidas al [IVA].»

Derecho alemán

5 El artículo 4 de la Umsatzsteuergesetz 1993 (Ley de 1993 del impuesto sobre el volumen de negocios; en lo sucesivo, «UStG»), en su versión aplicable a los ejercicios controvertidos 1993 y 1994, establecía:

«Están exentas del impuesto […], entre otras:

[…]

16. las prestaciones de servicios y las entregas de bienes directamente relacionadas con la gestión de […] los centros de cuidados ambulatorios a personas enfermas y necesitadas de asistencia, cuando

a) dichos centros sean explotados por personas jurídicas de Derecho público o

[…]

e) en el caso […] de centros de cuidados ambulatorios a personas enfermas o necesitadas de asistencia, los costes de carácter médico o farmacéutico hayan sido sufragados en su totalidad o en su mayor parte durante el año natural anterior, al menos en dos terceras partes de los casos, por las entidades gestoras de la seguridad social o de la asistencia social;

[…]

18. las prestaciones de las asociaciones de beneficencia no pública oficialmente reconocidas o de sociedades, asociaciones o masas de bienes dedicadas a la beneficencia no pública y que sean miembros de una entidad de beneficencia, cuando

a) tales entidades se dediquen exclusiva y directamente a fines de interés general, sociales o religiosos,

b) las prestaciones se realicen en favor de personas pertenecientes a los grupos beneficiarios en virtud de los estatutos, el acta de fundación o el documento de constitución correspondiente, y

c) la remuneración de las prestaciones de que se trate sea inferior a la remuneración media que cobran empresas con ánimo de lucro por prestaciones similares. […]»

6 El umbral de dos terceras partes previsto en el artículo 4, apartado 16, letra e), de la UStG (en lo sucesivo, «umbral de dos terceras partes») se redujo al 40 % a partir del 1 de enero de 1995.

7 El concepto de «beneficencia» que figura en el artículo 4, apartado 18, de la UStG se define en el artículo 66, apartado 2, del Abgabenordnung (Código general de impuestos, BGBl. 1976 I, p. 613, y BGBl. 1977 I, p. 269):

«La beneficencia consiste en la protección planificada de personas necesitadas o en peligro en interés de la colectividad y sin ánimo de lucro. Dicha protección puede extenderse al bienestar en los ámbitos de la salud, las costumbres, la educación o la situación económica y tratar de prevenir o paliar una situación dada.»

8 El artículo 23 del Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung 1993 [Reglamento de desarrollo de la UStG (Ley del impuesto sobre el volumen de negocios de 1993); en lo sucesivo, «UStDV»)] enumera once asociaciones que se consideran entidades de beneficencia oficialmente reconocidas en el sentido del artículo 4, apartado 18, de la UStG.

Litigio principal y cuestiones prejudiciales

9 La Sra. Zimmermann tiene el título de enfermera diplomada y desde 1992 trabajó por cuenta ajena como directora del servicio de asistencia en un centro social. Paralelamente a dicha actividad, desde comienzos de 1993 atendió por cuenta propia a pacientes individuales y el 1 de junio de 1993 dio de alta su servicio de asistencia ambulatoria. Después de presentar la correspondiente solicitud el 27 de agosto de 1993, el 1 de octubre fue admitida por los seguros de enfermedad para los servicios de asistencia a enfermos a domicilio. En sus declaraciones del impuesto sobre el volumen de negocios correspondientes a los ejercicios 1993 y 1994, la Sra. Zimmermann consideró que sus actividades estaban exentas del pago del IVA en virtud del artículo 4, apartado 16, letra e), de la UStG.

10 El Finanzamt declaró en 1999 que la Sra. Zimmermann, ayudada por su personal, había prestado asistencia en 1993 a un total de 76 personas, de las que 52 (el 68 %) eran de pago, al margen de cualquier cobertura social pública. Por lo tanto, el Finanzamt se opuso a que las prestaciones realizadas por la demandada en 1993 se consideraran exentas del IVA en virtud del artículo 4, apartado 16, letra e), de la UStG.

11 El Finanzamt indicó que, según esa disposición, los gastos deben haber sido sufragados en su totalidad o en su mayor parte, al menos en dos terceras partes de los casos, por las entidades gestoras de la seguridad social o de la asistencia social. El Finanzamt también denegó la exención, en virtud del artículo 4, apartado 16, letra e), de la UStG, de las prestaciones realizadas por la demandada en el año 1994, por considerar que dicha disposición tenía en cuenta la situación del año natural anterior. Sin embargo, según el Finanzamt, la exención prevista en el artículo 4, apartado 14, de UStG era aplicable en la medida en que la Sra. Zimmermann había prestado servicios de carácter terapéutico. Mediante resolución de 27 de abril de 1999, el Finanzamt estimó en un tercio del total la proporción de estos servicios.

12 Tras una reclamación que no prosperó, la reclamante interpuso ante el Finanzgericht un recurso contra las citadas resoluciones. En el marco de ese recurso, presentó un certificado expedido por el Departamento de Salud, Asuntos Sociales y Protección de los Consumidores del Ayuntamiento de Berlín el 19 de octubre de 2005, según el cual, por un lado, la Sra. Zimmermann, al menos desde 1988, había dispensado las mismas prestaciones y ejercido las mismas actividades que los centros de cuidados (centros sociales) pertenecientes a la Liga der Verbände der freien Wohlfahrtspflege (Liga de entidades de beneficencia no pública) de Berlin, y, por otro lado, la Sra. Zimmermann y su empresa habían sido reconocidas como entidad de carácter social.

13 El Finanzgericht estimó el recurso en lo esencial. Expuso que las operaciones de la Sra. Zimmermann realizadas durante el año 1993 hasta el 1 de octubre, en la medida en se trataba de cuidados de carácter terapéutico, estaban exentas en virtud de la primera frase del artículo 4, apartado 14, de la UStG. El Finanzgericht estimó que la proporción de esas operaciones suponía un 75 % del total.

14 En opinión del Finanzgericht, para el período entre el 1 de octubre de 1993 y el 31 de diciembre de 1994, la Sra. Zimmermann podía invocar la exención en virtud del artículo 4, apartado 16, letra e), de la UStG. El citado órgano jurisdiccional declaró que, a partir de ese período, al menos dos terceras partes de dichas operaciones se realizaron con personas cuyos gastos de asistencia médica y farmacéutica fueron sufragados en su totalidad o en su mayor parte por entidades gestoras de la seguridad social o de la asistencia social. Siempre según el Finanzgericht, el artículo 4, apartado 16, letra e), de la UStG ha de interpretarse conforme a la Directiva, en el sentido de que sólo se puede tener en cuenta el período posterior al mes de septiembre de 1993.

15 Mediante su recurso de casación, el Finanzamt solicita la anulación de la resolución del Finanzgericht y que se desestime el recurso interpuesto en primera instancia en la medida en que este tribunal lo estimó, para el período comprendido entre el 1 de octubre de 1993 y el 31 de diciembre de 1994, sobre la base de la citada disposición. La Sra. Zimmermann pide que se desestime el recurso de casación.

16 El Bundesfinanzhof considera, contrariamente al Finanzgericht, que no concurren los requisitos que establece el artículo 4, apartado 16, de la UStG. Sin embargo, subsiste una duda sobre si el umbral de dos terceras partes puede basarse en el artículo 13, parte A, apartado 1, letra g), de la Sexta Directiva o en el apartado 2, letra a), de ese mismo artículo. Además, según el Bundesfinanzhof, el Tribunal de Justicia no aprobó expresamente, en la sentencia de 8 de junio de 2006, L.u.P. (C-106/05, Rec. p. I-5123), el requisito que figura en el artículo 4, apartado 16, letra c), de la UStG, según el cual debió alcanzarse un umbral del 40 % durante el año anterior. Asimismo, el significado del principio de neutralidad en materia de Derecho del IVA no está claro en el presente caso.

17 Y así, a efectos de la aplicación de la exención prevista en el artículo 4, apartado 18, de la UStG —a la que sólo pueden acogerse las once entidades enumeradas en el artículo 23 de la UStDV, que prestan servicios similares, o incluso idénticos, a los que presta la Sra. Zimmermann—, es irrelevante que los gastos médicos y farmacéuticos hayan sido sufragados, en una determinada proporción, por entidades gestoras de la seguridad social o de la asistencia social. A este respecto, tampoco se tiene en cuenta la situación del año natural anterior.

18 En estas circunstancias, el Bundesfinanzhof decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

«1) ¿Permite el artículo 13, parte A, apartados 1, letra g), y/o 2, letra a), de la [Sexta Directiva] que los legisladores nacionales condicionen la exención del impuesto para las prestaciones de cuidados ambulatorios a personas enfermas y necesitadas de asistencia al hecho de que en dichos centros "los costes de carácter médico o farmacéutico hayan sido sufragados en su totalidad o en su mayor parte durante el año natural anterior, al menos en dos terceras partes de los casos, por las entidades gestoras de la seguridad social o de la asistencia social" [artículo 4, apartado 16, letra e), de la [UstG]]?

2) ¿Es pertinente para la respuesta a esa cuestión, teniendo en cuenta el principio de neutralidad del [IVA], que el legislador nacional considere exentas del impuesto las mismas prestaciones conforme a requisitos distintos, si las realizan entidades de beneficencia no pública oficialmente reconocidas o sociedades, asociaciones o masas de bienes dedicadas a la beneficencia no pública y que sean miembros de una entidad de beneficencia (artículo 4, apartado 18, de la [UstG])?»

Sobre las cuestiones prejudiciales

19 Mediante sus cuestiones, que conviene examinar conjuntamente, el órgano jurisdiccional remitente pregunta en esencia si el artículo 13, parte A, apartados 1, letra g), y/o 2, letra a), de la Sexta Directiva, interpretado a la luz del principio de neutralidad fiscal, se opone a que la exención del IVA de los cuidados ambulatorios dispensados por empresas comerciales se supedite a un requisito como el controvertido en el litigio principal, en virtud del cual los gastos ocasionados por esos cuidados deben haber sido sufragados en su totalidad o en su mayor parte durante el año natural anterior, al menos en dos terceras partes de los casos, por las entidades gestoras de la seguridad social o de la asistencia social (en lo sucesivo, «requisito controvertido en el litigio principal»), en particular, cuando tal requisito no se aplica a todos aquellos que prestan servicios del tipo mencionado.

20 De la resolución de remisión resulta que, según la exposición de motivos de la UStG, tanto el artículo 4, apartado 16, letra e), de ésta como su artículo 4, apartado 18, tienen por objeto transponer el artículo 13, parte A, apartado 1, letra g), de la Sexta Directiva.

21 La exención prevista en esta última disposición se aplica a las prestaciones de servicios y a las entregas de bienes que estén, por una parte, «directamente relacionadas con la asistencia social y con la seguridad social» y, por otra, «realizadas por entidades de Derecho público o por otros organismos a los que el Estado miembro de que se trate reconozca su carácter social».

22 Según una jurisprudencia reiterada, los términos empleados para designar las exenciones previstas por el artículo 13 de la Sexta Directiva deben interpretarse en sentido estricto. Sin embargo, la interpretación de esos términos debe ajustarse a los objetivos perseguidos por dichas exenciones y respetar las exigencias del principio de neutralidad fiscal inherente al sistema común del IVA. Por tanto, esta exigencia de interpretación estricta no significa que los términos empleados para definir las exenciones contempladas en el citado artículo 13 hayan de interpretarse de tal manera que éstas queden privadas de sus efectos (véanse en particular, en este sentido, las sentencias de 14 de junio de 2007, Haderer, C-445/05, Rec. p. I-4841, apartado 18 y la jurisprudencia citada; de 19 de noviembre de 2009, Don Bosco Onroerend Goed, C-461/08, Rec. p. I-11079, apartado 25 y la jurisprudencia citada, y de 10 de junio de 2010, CopyGene, C-262/08, Rec. p. I-5053, apartado 26).

23 El Tribunal de Justicia ya ha admitido, en un asunto que versaba, entre otras cuestiones, sobre el artículo 4, apartado 16, de la UStG, que las prestaciones de los servicios de asistencia personal básica y de asistencia en las tareas domésticas prestados por un servicio de asistencia ambulatoria a personas dependientes física o económicamente constituyen prestaciones de servicios directamente relacionadas con la asistencia social y la seguridad social, a efectos del artículo 13, parte A, apartado 1, letra g), de la Sexta Directiva (véase la sentencia de 10 de septiembre de 2002, Kügler, C-141/00, Rec. p. I-6833, apartados 8, 17, 44 y 61).

24 En el presente caso, no se discute que pueda considerarse que los cuidados ambulatorios dispensados por la Sra. Zimmermann están «directamente relacionados con la asistencia social y con la seguridad social» en el sentido del artículo 13, parte A, apartado 1, letra g), de la Sexta Directiva. Corresponde al juez nacional apreciar ese extremo, teniendo en cuenta la jurisprudencia expuesta en los apartados 22 y 23 de la presente sentencia.

25 De los autos, y en particular de las observaciones del Gobierno alemán, resulta que el requisito controvertido en el litigio principal se refiere al reconocimiento del «carácter social» de las entidades que no sean de Derecho público en el sentido del artículo 13, parte A, apartado 1, letra g), de la Sexta Directiva.

26 Esta última disposición no precisa los requisitos y modalidades de dicho reconocimiento (sentencia de 26 de mayo de 2005, Kingscrest Associates y Montecello, C-498/03, Rec. p. I-4427, apartado 49). Por consiguiente, en principio corresponde al Derecho nacional de cada Estado miembro establecer las

normas conforme a las cuales puede concederse dicho reconocimiento a tales entidades. Los Estados miembros disponen de una facultad de apreciación a este respecto (véanse en particular, en este sentido, las sentencias, Kügler, antes citada, apartado 54; Kingscrest Associates y Montecello, antes citada, apartados 49 y 51, y de 9 de febrero de 2006, Stichting Kinderopvang Enschede, C-415/04, Rec. p. I-1385, apartado 23).

27 En este contexto, el artículo 13, parte A, apartado 2, letra a), de la Sexta Directiva confiere a los Estados miembros la facultad de subordinar la concesión a entidades que no sean de Derecho público de la exención prevista en el apartado 1, letra g), de ese mismo artículo al cumplimiento de uno o de varios de los requisitos que se especifican en el citado apartado 2, letra a). Los Estados miembros pueden imponer libremente, con carácter adicional, estos requisitos facultativos para la concesión de la exención en cuestión (véanse, en este sentido, las sentencias Kingscrest Associates y Montecello, antes citada, apartados 38 y 50; L.u.P., antes citada, apartado 43, y de 14 de junio de 2007, Horizon College, C-434/05, Rec. p. I-4793, apartado 45).

28 De lo antedicho resulta que, en el litigio principal, se trata fundamentalmente de determinar si, en el marco de la organización del reconocimiento con arreglo al artículo 13, parte A, apartado 1, letra g), de la Sexta Directiva, la República Federal de Alemania ha respetado los límites de la facultad de apreciación de la que dispone (véase asimismo, por analogía, la sentencia Kügler, antes citada, apartado 55).

29 A este respecto, el Gobierno alemán alega que la República Federal de Alemania tenía derecho a prever que el reconocimiento de entidades que no sean de Derecho público en el marco de la exención enunciada en el artículo 13, parte A, apartado 1, letra g), de la Sexta Directiva se regule exhaustivamente por la normativa tributaria interna, sin que se reconozcan a las autoridades administrativas facultades de apreciación en la materia.

30 Ciertamente, la adopción de normas nacionales relativas a los requisitos y a las modalidades de reconocimiento del carácter social de las entidades que no sean de Derecho público está permitida por el artículo 13, parte A, de la Sexta Directiva (véase, en este sentido, la sentencia Kingscrest Associates y Montecello, antes citada, apartado 50).

31 No obstante, de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia resulta que, para determinar las entidades a las que, con arreglo al artículo 13, parte A, apartado 1, letra g), de la Sexta Directiva, debe reconocerse un «carácter social» a efectos de dicha disposición, las autoridades nacionales deben tomar en consideración varios elementos, de acuerdo con el Derecho de la Unión y bajo el control de los tribunales nacionales. Entre dichos elementos pueden figurar la existencia de disposiciones específicas, tanto nacionales como regionales, legales o de carácter administrativo, fiscales o de seguridad social, el carácter de interés general de las actividades del sujeto pasivo de que se trate, el hecho de que otros sujetos pasivos que desarrollen las mismas actividades disfruten ya de un reconocimiento similar, así como la posibilidad de que seguros de enfermedad u otros organismos de seguridad social se hagan cargo, en gran parte, del coste de las prestaciones en cuestión (véanse, en este sentido, las sentencias, antes citadas, Kügler, apartados 57 y 58, y Kingscrest Associates y Montecello, apartado 53; así como, por analogía, las sentencias de 6 de noviembre de 2003, Dornier, C-45/01, Rec. p. I-12911, apartados 72 y 73; L.u.P., antes citada, apartado 53, y CopyGene, antes citada, apartados 65 y 71).

32 Además, un sujeto pasivo puede invocar ante un órgano jurisdiccional nacional la exención prevista en el artículo 13, parte A, apartado 1, letra g), de la Sexta Directiva con el fin de oponerse a una normativa nacional incompatible con dicha disposición. En ese caso, corresponde al órgano jurisdiccional nacional, atendidos todos los elementos pertinentes, determinar si el sujeto pasivo es una entidad a la que deba reconocerse carácter social a efectos de dicha disposición (véase la sentencia Kügler, antes citada, apartado 61).

33 Así, cuando un sujeto pasivo se opone al reconocimiento, o a la falta de reconocimiento, de la condición de entidad de carácter social en el sentido del artículo 13, parte A, apartado 1, letra g), de la Sexta Directiva, corresponde a los tribunales nacionales examinar si las autoridades competentes han observado los límites de la facultad de apreciación que les atribuye dicho artículo, respetando los principios del Derecho de la Unión, en particular, el principio de igualdad de trato, que, en materia de IVA, se traduce en el principio de neutralidad fiscal (véanse en particular, en este sentido, la sentencias, antes citadas, Kügler, apartado 56; Kingscrest Associates y Montecello, apartados 52 y 54, y L.u.P., apartado 48).

34 En el presente caso, el órgano jurisdiccional remitente se interroga, en un primer momento, sobre el carácter lícito, a la luz de la Sexta Directiva, de dos aspectos del requisito controvertido en el litigio principal, a saber, por un lado, el umbral de dos terceras partes y, por otro, el hecho de que la apreciación de si se cumple ese requisito debe referirse obligatoriamente, según la interpretación de dicho órgano jurisdiccional, a la situación tal como se presentaba durante el año natural anterior (en lo sucesivo, «obligación de tener en cuenta únicamente el año natural anterior»).

35 Por lo que se refiere, en primer lugar, al umbral de dos terceras partes, procede señalar que, de conformidad con la jurisprudencia expuesta en el apartado 31 de la presente sentencia, el hecho de que los costes de las prestaciones en cuestión sean en gran parte asumidos por los seguros de enfermedad o por otros organismos de seguridad social constituye un elemento que puede ser tomado en consideración para determinar las entidades cuyo «carácter social», con arreglo al artículo 13, parte A, apartado 1, letra g), de la Sexta Directiva, debe reconocerse a efectos de dicha disposición.

36 En tales circunstancias, en el contexto de la exención prevista en el artículo 13, parte A, apartado 1, letra b), de la Sexta Directiva, el Tribunal de Justicia ya ha declarado, en esencia, que, por el mero hecho de exigir, para el reconocimiento como laboratorios de Derecho privado a los efectos de la aplicación de dicha exención, que los análisis clínicos efectuados por los laboratorios en cuestión se destinen, en al menos un 40 %, a afiliados a un organismo de seguridad social, el Estado miembro de que se trata no se ha excedido en el ejercicio de la facultad de apreciación que le atribuye dicha disposición (véase la sentencia L.u.P., antes citada, apartados 53 y 54).

37 Es preciso apreciar de manera análoga la exigencia de un umbral fijado en dos terceras partes de los casos, como el controvertido en el litigio principal, a efectos de la aplicación del artículo 13, parte A, apartado 1, letra g), de la citada Directiva. En efecto, el hecho de exigir ese umbral responde, de manera similar, a la necesidad de reconocer el carácter social de las entidades para la aplicación de esta última disposición. En el mismo sentido, al exigir, igualmente en el contexto del requisito controvertido en el litigio principal, que los gastos relativos a los cuidados ambulatorios de que se trata hayan sido sufragados en todo o en su mayor parte por las entidades gestoras de la seguridad social o de la asistencia social, un Estado miembro no se excede, en principio, en el ejercicio de la facultad de apreciación que le atribuye el artículo 13, parte A, apartado 1, letra g), de la Sexta Directiva.

38 Por lo que se refiere, en segundo lugar, a la obligación de tener en cuenta únicamente el año natural anterior, el órgano jurisdiccional remitente se pregunta si esa obligación puede basarse en la frase introductoria del artículo 13, parte A, apartado 1, de la Sexta Directiva, en virtud de la cual debe procurarse especialmente la aplicación «simple» de las exenciones que se prevén a continuación en ese mismo apartado.

39 A este respecto, aunque en virtud de la frase introductoria del artículo 13, parte A, apartado 1, letra b), de la Sexta Directiva, los Estados miembros deben fijar las condiciones de las exenciones a fin de asegurar su aplicación correcta y simple y de evitar todo posible fraude, evasión o abuso, dichas condiciones no pueden afectar a la definición del contenido de las exenciones previstas (véanse, en

particular, las sentencias de 19 de enero de 1982, Becker, 8/81, Rec. p. 53, apartado 32; Kingscrest Associates y Montecello, antes citada, apartado 24, y de 14 de diciembre de 2006, VDP Dental Laboratory, C-401/05, Rec. p. I-12121, apartado 26).

40 Por consiguiente, corresponde, en su caso, al órgano jurisdiccional remitente determinar si, en las situaciones en que, desde el inicio de las actividades de que se trata, el «carácter social», en el sentido del artículo 13, parte A, apartado 1, letra g), de la Sexta Directiva, debe reconocerse de conformidad con la jurisprudencia expuesta en el apartado 31 de la presente sentencia, la obligación de tener en cuenta únicamente el año natural anterior tiene como consecuencia que, por lo que se refiere al primer año natural de dichas actividades, o incluso a los dos primeros años naturales de éstas, se excluye de manera automática e inevitable el reconocimiento del «carácter social», en el sentido de dicha disposición, del prestador de servicios de que se trate.

41 En la medida en que la obligación de tener en cuenta únicamente el año natural anterior implica esa consecuencia, tal obligación no puede justificarse atendiendo a la frase introductoria del artículo 13, parte A, apartado 1, de la Sexta Directiva.

42 El órgano jurisdiccional remitente se interroga, en un segundo momento, sobre la incidencia en el litigio principal del principio de neutralidad fiscal, dado que, en el marco del artículo 4, apartado 18, de la UStG, aplicable únicamente a las once entidades enumeradas en el artículo 23 de la UStDV, la exención de prestaciones de servicios como las que realiza la Sra. Zimmermann no está sujeta al requisito controvertido en el litigio principal.

43 En efecto, de la jurisprudencia expuesta en los apartados 22 y 33 de la presente sentencia resulta que, en la aplicación de la exención prevista en el artículo 13, parte A, apartado 1, letra g), de la Sexta Directiva, el respeto de la neutralidad fiscal exige, en principio, que se ponga en un plano de igualdad a todas las entidades que no sean de Derecho público a efectos de su reconocimiento para la prestación de servicios similares [véanse asimismo, por analogía con el artículo 13, parte A, apartado 1, letra b), de la Sexta Directiva, las sentencias, antes citadas, L.u.P., apartado 50, y CopyGene, apartado 71].

44 El Gobierno alemán considera que se trata, en el contexto particular del artículo 13, parte A, apartado 1, letra g), de la Sexta Directiva, de la igualdad de trato en el marco del reconocimiento del carácter social de las entidades con el fin de asimilarlas a los organismos de Derecho público. Desde este punto de vista, según dicho Gobierno, el principio de neutralidad fiscal no puede ser entendido en el sentido de que los contenidos de prestaciones idénticas deben tributar de manera idéntica, sino que contribuyentes idénticos estén sujetos a los mismos requisitos para acogerse a la exención.

45 El citado Gobierno alega que se supone que el requisito controvertido en el litigio principal —incluido, en particular, el umbral de dos terceras partes— garantiza que el prestador de servicios de que se trata es efectivamente una entidad de carácter social y tiene por objeto situarle en un plano de igualdad con los organismos de Derecho público. En cambio, según ese mismo Gobierno, dado que el artículo 4, apartado 18, de la UStG, a diferencia del apartado 16 de ese artículo, se refiere únicamente a las personas jurídicas sin ánimo de lucro cuyo carácter social haya sido declarado formalmente, la normativa alemana no trata de manera distinta a contribuyentes idénticos, sino que se limita a prever requisitos diferentes para el reconocimiento como entidades de carácter social de contribuyentes diferentes que se encuentran en condiciones diferentes tanto materiales como jurídicas.

46 A este respecto, es preciso recordar que el concepto de neutralidad se emplea en sentidos diferentes en materia de IVA.

47 Por una parte, recordando que el mecanismo de deducción previsto por la Sexta Directiva tiene por objeto liberar completamente al empresario del peso del IVA devengado o ingresado en el marco de todas sus actividades económicas, el Tribunal de Justicia ha declarado que el sistema común del IVA trata de garantizar la neutralidad con respecto a la carga fiscal de todas las actividades económicas, a

condición de que dichas actividades estén a su vez, en principio, sujetas al IVA (véanse en particular, en este sentido, las sentencias de 29 de octubre de 2009, NCC Construction Danmark, C-174/08, Rec. p. I-10567, apartado 27, y de 22 de diciembre de 2010, RBS Deutschland Holdings, C-277/09, Rec. p. I-13805, apartado 38).

48 Por otra parte, según una jurisprudencia reiterada, el principio de neutralidad fiscal se opone a que mercancías o servicios similares, que compiten por tanto entre sí, sean tratados de forma distinta desde el punto de vista del IVA (véanse, en particular, las sentencias de 17 de febrero de 2005, Linneweber y Akritidis, C-453/02 y C-462/02, Rec. p. I-1131, apartado 24, y de 10 de noviembre de 2011, Rank Group, C-259/10 y C-260/10, Rec. p. I-10947, apartado 32 y la jurisprudencia citada).

49 El concepto de neutralidad es pertinente en el presente caso en este último sentido. En efecto, como se desprende de la jurisprudencia expuesta en el apartado 22 de la presente sentencia, en el contexto de la interpretación de las exenciones fiscales previstas en el artículo 13 de la Sexta Directiva, el principio de neutralidad fiscal debe aplicarse junto con el principio de interpretación estricta de las exenciones (véase asimismo, en este sentido, la sentencia de 19 de julio de 2012, Deutsche Bank, C-44/11, apartado 45).

50 Es preciso recordar, desde este punto de vista, que el principio de neutralidad fiscal, que constituye una expresión particular del principio de igualdad en el ámbito del Derecho derivado de la Unión y en el sector particular de la fiscalidad (véase, en este sentido, la sentencia NCC Construction Danmark, antes citada, apartado 44), no es una norma de Derecho primario que pueda condicionar la validez de una exención prevista en el artículo 13 de la Sexta Directiva. Tampoco permite extender el ámbito de aplicación de una exención si no se ha dispuesto así en términos inequívocos (véanse, en este sentido, las sentencias, antes citadas, VDP Dental Laboratory, apartados 35 a 37, y Deutsche Bank, apartado 45).

51 En efecto, el contenido del artículo 13, parte A, de la Sexta Directiva define las actividades de interés general que deben quedar exentas del IVA, las que los Estados miembros pueden declarar exentas y las que no, y los requisitos que los Estados miembros pueden imponer a las actividades susceptibles de exención (véanse las sentencias de 3 de abril de 2003, Hoffmann, C-144/00, Rec. p. I-2921, apartado 38, y de 16 de octubre de 2008, Canterbury Hockey Club y Canterbury Ladies Hockey Club, C-253/07, Rec. p. I-7821, apartado 38).

52 Por lo tanto, el principio de neutralidad fiscal no se opone, por ejemplo, al hecho de que el reconocimiento del carácter social de los organismos de Derecho público no sea necesario a efectos de la exención prevista en el artículo 13, parte A, apartado 1, letra g), de la Sexta Directiva, mientras que, en el caso de las entidades que no sean de Derecho público, sí se exija tal reconocimiento.

53 En efecto, tal como se desprende de los apartados 43 a 52 de la presente sentencia, en el contexto de la exención prevista en el artículo 13, apartado 1, letra g), de la Sexta Directiva, el principio de neutralidad fiscal exige la igualdad de trato en materia de reconocimiento del carácter social no con respecto a los organismos de Derecho público, sino con relación a todas las demás entidades entre sí.

54 Pues bien, según el Gobierno alemán confirmó en la vista ante el Tribunal de Justicia, las entidades del artículo 4, apartado 18, de la UStG, que se enumeran con carácter exhaustivo en el artículo 23 de la UStDV, no son de Derecho público, sino de Derecho privado, al igual que los sujetos pasivos a los que se aplica el requisito controvertido en el litigio principal.

55 Es cierto que, según sostiene en lo esencial el Gobierno alemán, el principio de neutralidad fiscal, en cuanto tal, no puede oponerse a la denegación de la exención del artículo 13, parte A, apartado 1, letra g), de dicha Directiva a entidades que, como la demandante en el litigio principal, tienen como finalidad la consecución sistemática de beneficios, con arreglo a la facultad enunciada en el artículo 13, parte A, apartado 2, letra a), primer guión, de dicha Directiva.

56 Sin embargo, de la información transmitida al Tribunal de Justicia no resulta en modo alguno que la República Federal de Alemania, al imponer el requisito controvertido en el litigio principal, haya hecho uso de dicha facultad. Al contrario, consta que ese requisito, a efectos de la exención prevista en el artículo 13, parte A, apartado 1, letra g), de la Sexta Directiva, contempla precisamente el reconocimiento del carácter social de entidades comerciales con ánimo de lucro.

57 Además, aplicando las normas de interpretación expuestas en el apartado 22 de la presente sentencia (véase, en particular, la sentencia de 28 de enero de 2010, Eulitz, C-473/08, Rec. p. I-907, apartado 42 y la jurisprudencia citada), el Tribunal de Justicia ya ha declarado, en relación con el concepto de «organismos a los que el Estado miembro de que se trate reconozca su carácter social» a la vista del artículo 13, parte A, apartado 1, letra g), de la Sexta Directiva, que dicho concepto es, en principio, suficientemente amplio para incluir también a las personas físicas y a las entidades privadas con ánimo de lucro (véanse las sentencias de 7 de septiembre de 1999, Gregg, C-216/97, Rec. p. I-4947, apartado 17; Hoffmann, antes citada, apartado 24; Kingscrest Associates y Montecello, antes citada, apartados 35 y 47, y de 17 de junio de 2010, Comisión/Francia, C-492/08, Rec. p. I-5471, apartados 36 y 37).

58 En tales circunstancias, la normativa nacional no puede prever, en el marco de la aplicación de la exención prevista en el artículo 13, parte A, apartado 1, letra g), de la Sexta Directiva, requisitos materialmente distintos que hagan referencia, por un lado, a las entidades con ánimo de lucro y, por otro, a las personas jurídicas sin ánimo de lucro comprendidas en el ámbito del artículo 4, apartado 18, de la UStG.

59 De lo anterior se deduce que el artículo 13, parte A, apartado 1, letra g), de la Sexta Directiva, interpretado a la luz del principio de neutralidad fiscal, se opone a un umbral como el de las dos terceras partes, en la medida en que, en un contexto de prestaciones que son esencialmente las mismas, dicho umbral se aplica, a efectos del reconocimiento del «carácter social» en virtud de dicha disposición, a determinados sujetos pasivos comprendidos en el ámbito de aplicación del Derecho privado, pero no a otros.

60 Para proporcionar una respuesta completa al órgano jurisdiccional remitente, procede recordar que corresponde a éste, a la vista de todos los elementos concretos del litigio de que conoce, tener en cuenta las exigencias del artículo 13, parte A, apartado 2, letra b), de la Sexta Directiva.

61 Por consiguiente, con independencia de la interpretación que se dé a la expresión «directamente relacionados» en el marco del artículo 13, parte A, apartado 1, letra g), de la Sexta Directiva, es preciso recordar que el artículo 13, parte A, apartado 2, letra b), primer guión, de esta Directiva supedita en todo caso la exención al requisito de que las entregas de bienes o las prestaciones de servicios de que se trate sean indispensables para la realización de las operaciones exentas (véase la sentencia Stichting Kinderopvang Enschede, antes citada, apartado 25). Corresponde al órgano jurisdiccional remitente determinar si todos los servicios prestados por la Sra. Zimmermann son indispensables para la realización de las operaciones exentas en el sentido de esta última disposición (véase, por analogía, la sentencia Horizon College, antes citada, apartados 38 a 41).

62 Además, en virtud del artículo 13, parte A, apartado 2, letra b), segundo guión, de la Sexta Directiva, las prestaciones de servicios y las entregas de bienes quedan excluidas de la exención establecida en el apartado 1, letra g), de ese mismo artículo si están esencialmente destinadas a procurar al organismo unos ingresos suplementarios por la realización de operaciones efectuadas en competencia directa con las de las empresas comerciales sometidas al IVA.

63 Habida cuenta de las consideraciones anteriores, procede responder a las cuestiones planteadas que el artículo 13, parte A, apartado 1, letra g), de la Sexta Directiva, interpretado a la luz del principio de neutralidad fiscal, se opone a que la exención del IVA de los cuidados ambulatorios dispensados por empresas comerciales se condicione a un requisito como el controvertido en el litigio principal, en

virtud del cual los gastos ocasionados por esos cuidados deben haber sido sufragados en su totalidad o en su mayor parte durante el año natural anterior, al menos en dos terceras partes de los casos, por las entidades gestoras de la seguridad social o de la asistencia social, cuando tal requisito no garantice la igualdad de trato en el marco del reconocimiento, a efectos de dicha disposición, del carácter social de entidades que no sean de Derecho público.

Costas

64 Dado que el procedimiento tiene, para las partes del litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional nacional, corresponde a éste resolver sobre las costas. Los gastos efectuados por quienes, no siendo partes del litigio principal, han presentado observaciones ante el Tribunal de Justicia no pueden ser objeto de reembolso.

En virtud de todo lo expuesto, el Tribunal de Justicia (Sala Segunda) declara:

El artículo 13, parte A, apartado 1, letra g), de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios – Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme, interpretado a la luz del principio de neutralidad fiscal, se opone a que la exención del impuesto sobre el valor añadido de los cuidados ambulatorios dispensados por empresas comerciales se condicione a un requisito como el controvertido en el litigio principal, en virtud del cual los gastos ocasionados por esos cuidados deben haber sido sufragados en su totalidad o en su mayor parte durante el año natural anterior, al menos en dos terceras partes de los casos, por las entidades gestoras de la seguridad social o de la asistencia social, cuando tal requisito no garantice la igualdad de trato en el marco del reconocimiento, a efectos de dicha disposición, del carácter social de entidades que no sean de Derecho público.

Firmas